



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 536

Fax : 213 1604 567

Καλλιθέα, 12.01.2018

Αριθμός απόφασης: 312

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16.01.2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 14.09.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....», ΑΦΜ «.....» κάτοικος οδός «.....» Τ.Κ. , κατά α) της υπ.αρ. «.....»/18-07-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων ΚΒΣ **διαχ. χρήσης 01/01/2004-31/12/2004 συνολικό ποσόν 24.190,00 ευρώ**, β) της υπ.αρ. «.....»/18-07-2017 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογική περίοδος **01/01/2004-31/12/2004 συνολικό ποσόν 95.792,00 ευρώ**, γ) της υπ.αρ. «.....»/18-07-2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 Ν.2523/1997) **διαχ. χρήσης 01/01/2004-31/12/2004 ποσόν 21.771,00 ευρώ** δ) της υπ.αρ. «.....»/18-07-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και

Έκδοσης Στοιχείων ΚΒΣ **διαχ. χρήσης 01/01/2005-31/12/2005 συνολικό ποσόν 8.088,00 ευρώ**,
ε) της υπ.αρ. «.....»/18-07-2017 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.
φορολογική περίοδος **01/01/2005-31/12/2005 συνολικό ποσόν 33.371,36 ευρώ**, στ) της υπ.αρ.
«.....»/18-07--2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α.(άρθρο 6 Ν.2523/1997)
διαχ. χρήσης 01/01/2005-31/12/2005 ποσόν 7.592,95 ευρώ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ'
ΑΘΗΝΩΝ(Δ',Η') και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ(Δ',Η')

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο
σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 14-09-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....»
ενδικοφανούς προσφυγής του «.....»,ΑΦΜ «.....»,η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά
την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των
προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. «.....»/18-07-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (**διαχ. περίοδος
01/01/2004-31/12/2004**),**επιβλήθηκε** σε βάρος του προσφεύγοντα, σύμφωνα με τις διατάξεις του
άρθρου 19 του ν.2523/1997 και του άρθρου 7 παρ.3 του **Ν.4337/2015 (ευνοϊκότερο καθεστώς)
πρόστιμο** γιατί ζήτησε και καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων πλαστά και εικονικά
ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία, **συνολικό ποσό 24.190,00 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. «.....»/18-07-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.
φορολογική περίοδος 01/01/2004-31/12/2004), καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα
φόρος 43.541,82 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 52.250,18 ευρώ, **ήτοι συνολικό
ποσό 95.792,00 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. «.....»/18-07-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α.(άρθρου 6
ν.2523/1997) **διαχ.περίοδος 01/01/2004-31/12/2004**,**επιβλήθηκε** σε βάρος του προσφεύγοντα
πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του φόρου που εξέπεσε η που
επιστράφηκε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή, σύμφωνα με τις διατάξεις
του άρθρου 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 79 του
ν.4472/2017,**συνολικο ποσό**
(43.542,00 x 50%) 21.771,00 ευρώ.

Με την υπ' αριθμ. «.....»/18-07-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (διαχ. περίοδος 01/01/2005-31/12/2005), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.2523/1997 και του άρθρου 7 παρ.3 του Ν.4337/2015 (ευνοϊκότερο καθεστώς πρόστιμο) γιατί ζήτησε και καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων πλαστά και εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία, συνολικό ποσό 8.088,00 ευρώ.

Με την υπ' αριθμ. «.....»/18-07-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (φορολογική περίοδος 01/01/2005-31/12/2005), καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος 15.168,80 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 18.202,56 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 33.371,36 ευρώ.

Με την υπ' αριθμ. «.....»/18-07-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α.(άρθρου 6 ν.2523/1997) διαχ.περίοδος 01/01/2005-31/12/2005, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του φόρου που εξέπεσε η που επιστράφηκε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν.4472/2017,συνολικο ποσό (15.185,90 χ 50%) 7.592,95 ευρώ.

Ο ελεγχόμενος, με κύρια δραστηριότητα κατασκευή η αποκατάσταση οδικών επιφανειών με ασφαλτο η σκυρόδεμα κλπ, για τα ελεγχόμενα οικ. έτη 2005 (διαχ. χρήση 01/01-31/12/2004) & 2006 (διαχ. χρήση 01/01-31/12/2005) έχει περαιώσει αποδεχόμενος το «.....»/1 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν.3697/2008 όπως αναφέρεται στο υπ.αρ. «.....»/2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Έλεγχου (άρθρο 28 & 62 ν.4174/2013) και έχει υποβάλλει την αρ.δηλ. «.....»/2005 εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. διαχ. χρήση 01/01-31/12/2004 και την αρ.δηλ. «.....»/2006 εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. διαχ. χρήση 01/01-31/12/2005 όπως αναφέρεται στην από 18-07-2017 έκθεση επανελέγχου Φ.Π.Α. με βάσει συμπληρωματικά στοιχεία της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ(Δ',Η').

Ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με την «.....»/27-11-2013 εντολή έλεγχου, και **αιτία επανελέγχου**

αποτέλεσε το με αριθ.πρωτ. «.....»/1-06-2009 δελτίο πληροφοριών με συνημμένη την από 25-05-2009 έκθεση έλεγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΙΔ'ΑΘΗΝΩΝ, σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων-ελεγχόμενος έχει λάβει πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο του εκδότη «.....» ΑΦΜ «.....».

Οι ως άνω προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων της από 18/07/2017 Έκθεσης Επανελέγχου Φόρου Εισοδήματος άρθρο 68 ν.2238/1994, της από 18/07/2017 Έκθεσης Επανελέγχου Φ.Π.Α με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, της από 18/07/2017 Έκθεσης Έλεγχου Προστίμου Φ.Π.Α (άρθρο 6 ν.2523/1997) και της από 18/07/2017 Έκθεσης Έλεγχου του Π.Δ.186/92(Κ.Β.Σ.), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ'ΑΘΗΝΩΝ

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Δ'ΑΘΗΝΩΝ εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις στις 18-07-2017 και τις κοινοποίησε στις 25-07-2017, ως η έκθεση επίδοσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ'ΑΘΗΝΩΝ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω οριστικών πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, των πράξεων επιβολής προστίμων ΚΒΣ και προστίμου ΦΠΑ Ν.2859/2000, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1) Οι επίμαχες χρήσεις 2004 και 2005 (οκ. έτη 2005 και 2006) έχουν ήδη παραγραφεί.

2) Κακώς, μη νόμιμα, αβάσιμα και πάντως αναπόδεικτα με τις από 18-7-2017 εκθέσεις έλεγχου κρίθηκε ότι τα επίμαχα 38 τιμολόγια ήταν δήθεν εικονικά αφού επρόκειτο για τιμολόγια που αφορούσαν εργασίες δημοσίων και δημοτικών έργων εκτελεσθείσες, πιστοποιηθείσες και παραληφθείσες στο σύνολο τους.

3) Ακόμη και εάν αποδεχτούμε ότι τα εν λόγω τιμολόγια ήταν δήθεν εικονικά δεν μπορεί να με βαρύνει αφού εγώ ήμουν καλόπιστος σε κάθε περίπτωση και δεν γνώριζα τίποτα για τις οποίες τυχόν παρατυπίες τους.

4) Οι από 18-07-2017 εκθέσεις έλεγχου ΦΠΑ και προστίμου Φ.Π.Α είναι παντελώς ανατιολόγητες.

5) Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες αφού για την έκδοσή τους δεν τηρήθηκε η νόμιμη διαδικασία.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 του Ν.2238/1994 «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. **Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.** 2. [...] 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται : α) [...] β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος. 5. [...]».

Εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. [2238/1994](#), ΦΕΚ 151 τ. Α') «1. [...] 2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν : α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που

περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου [...]. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία [...]» (η ρύθμιση της εν λόγω περ. α' επαναλήφθηκε - με την απάλειψη της φράσης «με οποιονδήποτε τρόπο» - με την παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. [3522/2006](#), ΦΕΚ 276 τ. Α', που ισχύει, σύμφωνα με την περ. ζ' του άρθρου 39 του ίδιου νόμου, για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευσή του και μετά).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 του Ν.2859/2000(ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ)

«1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. **Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου.**»

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι:

«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα Πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος,»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1154/2017: Π.1154:Ομοιόμορφη εφαρμογή ΑΔΑΑΔΕ ΔΕΛΒ 1136035 ΕΞ2017 περί καθορισμού φορολ. ελέγχων έτους 2017

« Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 Εξ 2017/15.9.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.

ΧΡΗΣΕΙΣ**ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ****ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ**

2011 και μετά Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό
με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013)
και άρθ.
36 § 1 του ν.4174/2013 Κανόνας πενταετούς παραγραφής

2008 και μετά Άρθ. 36 § 3 ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με αρθ.
72 § 11, εδ. β', του ίδιου νόμου Η εφαρμογή της διάταξης
προϋποθέτει φοροδιαφυγή

2006 και μετά Άρθ. 84 § 4 ν. 2238/1994 και 68 § 2α' του ίδιου νόμου (σε
συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013)
**Η εφαρμογή των διατάξεων
προϋποθέτει συμπληρωματικά
στοιχεία**

2001 και μετά Άρθ. 84 § 5 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό
με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013) **Αφορά αποκλειστικά την
περίπτωση μη υποβολής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος**

Σε κάθε περίπτωση, για όλες τις χρήσεις μέχρι 31/12/2013, ισχύουν και οι λοιπές διατάξεις περί
παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού που
προβλέπονται με τα άρθρα 84 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και 57 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.)...

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης 2935/2017 του Σ.τ.Ε.

12. «.....εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά
στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου
εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε
υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (βλ. ΣτΕ 2426/2002).
Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν
περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην
παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν
προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996) είτε η
φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν

είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.»

Επειδή, το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων έλεγχου για την διαχ. χρήση 01/01-31/12/2004 λήγει στις 31-12-2010 και για την διαχ. χρήση 01/01-31/12/2005 λήγει στην 31-12-2011(πενταετής προθεσμία) και αιτία του έλεγχου (επανέλεγχος) αποτέλεσε το με αριθ.πρωτ. «.....»/1-06-2009 δελτίο πληροφοριών από το οποίο προκύπτει ότι ο προσφεύγων-ελεγχόμενος έχει λάβει 15 φορολογικά στοιχεία για την διαχ. χρήση 2004 αξίας 144.250,00 ευρώ και 12 φορολογικά στοιχεία και την διαχ. χρήση 2005 αξίας 80.820,00 ευρώ τα οποία όπως αποδεικνύεται από την από 25-05-2009 συνημμένη έκθεση έλεγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. **ΙΔ'ΑΘΗΝΩΝ** είναι πλαστά και εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη «.....» ΑΦΜ «.....», ως εκ τούτου είναι σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας τα στοιχεία με βάση τα οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος, μπορούσε και όφειλε να κοινοποιήσει τις προσβαλλόμενες πράξεις εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας (πενταετούς)παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων έλεγχου.

.Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης 1738/2017 του Σ.τ Ε.(ολομέλεια)

«1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.

2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣτΕ Ολ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και

στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης 2932/2017 του Σ.τ.Ε.

«7. Επειδή, σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν - ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣτΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών. Εξάλλου, δεδομένου ότι πρόκειται για το ίδιο κατ' ουσίαν νομικό ζήτημα, το οποίο επιλύθηκε με την ως άνω απόφαση της Ολομέλειας, δεν συντρέχει περίπτωση υποχρεωτικής παραπομπής σε αυτήν, κατ' εφαρμογή του άρθρου 100 παρ. 5 του Συντάγματος, του ζητήματος της συμφωνίας ή μη προς το Σύνταγμα των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 (πρβλ. ΣτΕ 112/2016 7μ., 678/2017 7μ.).»

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης 1623/2016 Σ.τ.Ε.

«13.[.....] Ως εκ τούτου και σύμφωνα με όσα αναφέρονται στη σκέψη 10 περί της επιβαλλόμενης από τη συνταγματική αρχή της ασφάλειας του δικαίου σαφήνειας και προβλεψιμότητας των ρυθμίσεων περί της προθεσμίας παραγραφής και της στενής ερμηνεία, των εξαιρετικού χαρακτήρα ρυθμίσεων περί παρατάσεως αυτής για τον καταλογισμό παραβάσεων των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας και περαιτέρω, για την επιβολή στον παραβάτη σχετικών κυρώσεων, όπως το πρόστιμα για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ., δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η κατά την παράγραφο 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος, αφορά και σε διατάξεις περί παρατάσεως της προθεσμίας παραγραφής, όπως οι προαναφερόμενες, οι οποίες ουδόλως αναφέρονται σε επιβολή κυρώσεων, όπως τα πρόστιμα για τις παραβάσεις του Κ.Β.Σ..»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η αρμόδια φορολογική αρχή Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ κοινοποίησε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις Διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. τις οριστικές πράξεις προστίμων Κ.Β.Σ. τις οριστικές πράξεις προστίμων Φ.Π.Α. στις 25-07-2017 ήτοι **μετά την πάροδο πενταετίας κατ εφαρμογή νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλου έλεγχου**, οι οποίοι όμως κρίθηκαν με την προαναφερθείσα με αριθμό 2932/2017 ΣτΕ απόφαση ως αντισυνταγματικοί.

Ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει για τις υπό κρίση διαχ. χρήσεις 2004 και 2005 ,Φ.Π.Α. πρόστιμο ΚΒΣ και πρόστιμο Φ.Π.Α., να εκδώσει και να κοινοποιήσει τις σχετικές πράξεις Φ.Π.Α. και προστίμων, έχει υποπέσει σε παραγραφή, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 14-09-2017 και αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα «.....», ΑΦΜ «.....» και **την ακύρωση α)** της υπ.αρ. «.....»/18-07-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων ΚΒΣ **διαχ. χρήσης 01/01/2004-31/12/2004 συνολικό ποσόν 24.190,00 ευρώ,β)**της υπ.αρ. «.....»/18-07-2017 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογική περίοδος **01/01/2004-31/12/2004 συνολικό ποσόν 95.792,00 ευρώ, γ)** της υπ.αρ. «.....»/18-07-2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α.(άρθρο 6 Ν.2523/1997) **διαχ. χρήσης 01/01/2004-31/12/2004 ποσόν 21.771,00 ευρώ δ)** της υπ.αρ. «.....»/18-07-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων ΚΒΣ **διαχ.χρήσης 01/01/2005-31/12/2005 συνολικό ποσόν 8.088,00 ευρώ, ε)** της υπ.αρ. «.....»/18-07-2017 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογική περίοδος **01/01/2005-31/12/2005 συνολικό ποσόν 33.371,36 ευρώ, στ)** της υπ.αρ. «.....»/18-07-2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α.(άρθρο 6 Ν.2523/1997) **διαχ. χρήσης 01/01/2005-31/12/2005 ποσόν 7.592,95 ευρώ**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο Π.Δ.186/92(Κ.Β.Σ.)	(διαχ. χρήση 01/01-31/12/2004)	Συνολικό ποσόν	0,00
Φ.Π.Α.	(διαχ. χρήση 01/01-31/12/2004)	Συνολικό ποσόν	0,00
Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρο 6 ν.2523/1997	(διαχ. χρήση 01/01-31/12/2004)	Συνολικό ποσόν	0,00
Πρόστιμο Π.Δ.186/92(Κ.Β.Σ.)	(διαχ. χρήση 01/01-31/12/2005)	Συνολικό ποσόν	0,00
Φ.Π.Α	(διαχ. χρήση 01/01-31/12/2005)	Συνολικό ποσόν	0,00
Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρο 6 ν.2523/1997	(διαχ. χρήση 01/01-31/12/2005)	Συνολικό ποσόν	0,00

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).